

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Tema: Tratamiento Impositivo de los Fideicomisos de Construcción en materia del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Evolución y controversias.

Alumno: Gonzalo Valdés Tietjen

Director: Horacio Di Paolo

19 de febrero de 2018

Índice

| | |
|---|----|
| Listado de abreviaturas | 3 |
| Objeto y desarrollo del trabajo | 4 |
| Fideicomiso | 5 |
| Antecedentes | 5 |
| Partes Intervinientes | 7 |
| Clasificación..... | 9 |
| Naturaleza | 9 |
| Aspectos impositivos..... | 11 |
| Fideicomiso de Construcción al Costo | 14 |
| Ley 24.441 | 16 |
| Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta | 17 |
| Hecho Imponible y sujetos pasivos | 17 |
| Debate parlamentario Ley 25063..... | 19 |
| Antecedentes y análisis de la Ley..... | 21 |
| Utilización del concepto de renta y gasto presunto en distintos sistemas tributarios..... | 25 |
| Jurisprudencia Argentina | 28 |
| Relación con el Impuesto a las Ganancias..... | 37 |
| Incidencia del IGMP dentro de la recaudación del Estado argentino..... | 41 |
| Perspectivas del impuesto frente a la reciente normativa | 43 |
| Conclusión | 45 |
| Bibliografía | 48 |

Listado de abreviaturas

IGMP: Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación.

CN: Constitución Nacional.

TFN: Tribunal Fiscal de la Nación.

CCCA/CCyC: Código Civil y Comercial Argentino.

BO: Boletín Oficial.

RAE: Real Academia Española.

IG: Impuesto a las Ganancias.

ISBP: Impuesto sobre los Bienes Personales.

CNACAF: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

MiPyME: Micro, pequeñas y medianas empresas.

DAT: Dirección de Asesoría Técnica.

MEyOySP: Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Objeto y desarrollo del trabajo

El presente trabajo tiende a brindar un panorama resumido aunque integrador del contrato de fideicomiso de construcción en la República Argentina, abordando los aspectos impositivos y haciendo hincapié en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Se intentará repasar los orígenes y la evolución del contrato de fideicomiso, haciendo énfasis en el objetivo aspirado por el legislador a la hora de regular este instrumento, y se analizará la evolución de los criterios adoptados por el fisco argentino con relación a la tributación de los mismos. Asimismo se comentarán las principales nociones relacionadas con principios de tributación, necesarios para poder desarrollar las bases del presente trabajo.

Expuestos los conceptos anteriores se hará foco en la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, analizando desde la etimología del hecho imponible, pasando por el uso de la herramienta del ingreso presunto en legislaciones extranjeras, hasta la incidencia de la recaudación del mismo dentro de los ingresos del Fisco Argentino.

El objetivo último será fundamentar sino la inconstitucionalidad, al menos los puntos conflictivos y las contradicciones que presenta la aplicación de este gravamen a los fideicomisos de construcción al costo frente al sistema tributario y a los principios básicos que rigen el marco legal argentino.

Fideicomiso

Antecedentes

Resulta de suma importancia repasar, en pocas líneas, los orígenes de esta herramienta para poder comprender el espíritu de la misma que, más allá de las modificaciones y evolución que ha sufrido, se mantiene en plena vigencia después de tantos siglos.

Como bien explica Jorge Lascala en su *Práctica del Fideicomiso*¹, desde un primer momento funcionaron dos tipos de fideicomisos, a saber, la *fiducia cum creditore*, aquel mediante el cual se enajenaba un bien para garantizar un crédito con la consecuente obligación del adquirente de restituirlo cuando el fiduciante hubiere cumplido con la obligación garantizada, y la *fiducia cum amico*, mediante la que se transmitía el dominio de un bien a un fiduciario, quien se comprometía a cumplir un determinado mandato.

En una primera instancia, durante el Imperio Romano, los fideicomisos no tenían fuerza ejecutoria. Se basaban en la confianza y la buena fe que el constituyente depositaba en quien era requerido para cumplir su encargo. La falta de cumplimiento no generaba más que responsabilidades de índole moral. En esta etapa puede observarse que el espíritu de fondo del instrumento, la confianza, se encuentra en su estado más puro. El fiduciario podía abusar de su posición frustrando así la voluntad del fiduciante sin consecuencias jurídicas que lo perjudiquen. No es casual que en inglés se lo llame *trust*, que significa confianza o fe. Tiempo después, la intervención del pretor dotó a los mismos de la *actio fiduciae*, sumando la nota de infamia para el caso de la *fiducia cum amico*. Luego se introdujo la jurisdicción obligatoria respecto a la ejecución por parte de los

¹ Lascala, Jorge Hugo. *Práctica del fideicomiso*. Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 1, 3, 4.

fiduciarios de las rogaciones efectuadas por los fiduciantes y se concedió a los beneficiarios una acción persecutoria respecto de los bienes objeto del fideicomiso.

Desde la promulgación del Código Civil², esta figura jurídica pasó inadvertida durante 125 años, hasta que en 1994 se sanciona la ley 24.441. En la redacción original del Código se norma dentro de los derechos reales, en el artículo 2662, sustituido después por la ley 24.441, estableciendo que “Dominio fiduciario es el que se adquiere en un fideicomiso singular, subordinado a durar solamente hasta el cumplimiento de una condición resolutive, o hasta el vencimiento de un plazo resolutive, para el efecto de restituir la cosa a un tercero”. El artículo 73 de la ley 24.441 reemplazó esa definición por la siguiente “Dominio fiduciario es el que se adquiere con razón de un fideicomiso constituido por contrato o testamento, y está sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quien corresponda según el contrato, el testamento o la ley”. El CCCA no introdujo cambio alguno en dicho aserto. El mismo, plasmado en la ley 26.994³, deroga los artículos 1 a 26 de la ley 24.441, así como también los artículos 27 a 34, que ya habían sido derogados por la ley 25.248⁴.

La ley 24.441 regulaba distintos instrumentos de inversión. El objetivo de la misma, como su nombre lo indica, era el “Financiamiento de la vivienda y la construcción” para paliar un déficit habitacional creciente. Se establecían dos formas de constitución, por actos entre vivos o por vía testamentaria. Este fideicomiso se inspiró fundamentalmente en la figura del trust anglosajón y aún posee similitudes con la regulación que se hace del mismo en el Código Civil del Estado de Quebec del año 1991.⁵

² En esta oportunidad se hace referencia al Código Civil redactado por Dalmasio Vélez Sarsfield, que fuera promulgado el 29 de septiembre de 1869.

³ Ley 26.994. Código Civil y Comercial de la Nación. B.O. 19/12/2014.

⁴ Ley 25.248. Contrato de leasing. B.O. 14/06/2000.

⁵ Lascala, Jorge Hugo. Práctica del fideicomiso. Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 8, 11, 12.

El artículo 1666 Código Civil y Comercial de la Nación nos proporciona la definición de fideicomiso que hoy en día se encuentra vigente, y que reza: “Hay contrato de fideicomiso cuando una parte, llamada fiduciante, transmite o se compromete a transmitir la propiedad de bienes a otra persona denominada fiduciario, quien se obliga a ejercerla en beneficio de otra llamada beneficiario, que se designa en el contrato, y a transmitirla al cumplimiento de un plazo o condición al fideicomisario”.⁶

Pueden encontrarse algunas sutiles diferencias con la definición brindada por la ya derogada Ley de Financiamiento de la Vivienda y la Construcción, que establecía que “Habría fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario.”⁷

Partes Intervinientes

Si bien en la definición que nos daba la Ley 24.441 así como el artículo número 1666 del Código Civil y Comercial de la Nación encontramos cuatro partes que intervienen en el contrato, reconocida doctrina entiende que son sólo dos los sujetos del fideicomiso. En esta corriente de ideas, Osvaldo Soler reconoce dos partes necesarias, fiduciante y fiduciario, y considera al beneficiario y al fideicomisario como terceros interesados⁸.

⁶ Ley 26.994. Código Civil y Comercial de la Nación. B.O. 19/12/2014. Artículo 1666.

⁷ Ley 24.441. Artículo 1.

⁸ Fideicomiso. Sus aspectos jurídicos y tributarios. Osvaldo H. Soler, Enrique Carrica, Ernesto Nieto Blanc y Jose Moreno Gurrea, Buenos Aires, 2000.

Asimismo el contrato de fideicomiso es calificado como un contrato bilateral, atento la existencia de obligaciones tanto por parte del fiduciante como del fiduciario⁹. Más aún, la inobservancia del requisito que exige la determinación del beneficiario y del fideicomisario¹⁰ no deja sin efecto la constitución del fideicomiso, ya que existe un régimen de suplencias. En el presente trabajo se adopta el criterio mencionado y se hace una distinción en la calidad de las partes intervinientes.

Partes:

- Fiduciante: es quien constituye el fideicomiso y transmite la propiedad fiduciaria de los bienes, de la que es titular, encomendándole el cumplimiento de una tarea al fiduciario. Puede serlo cualquier persona capaz de disponer de sus bienes
- Fiduciario: es aquel a quien se le transmite la propiedad fiduciaria de los bienes y asume la obligación de cumplir el encargo fiduciario.

Terceros interesados:

- Beneficiario: es quien recibe los beneficios económicos emergentes del patrimonio fiduciario. Puede serlo el fiduciante, fiduciario¹¹ o fideicomisario. No es impedimento para serlo el hecho de ser incapaz.
- Fideicomisario: es la persona a quien se transmite la propiedad al concluir el fideicomiso. Puede ser el fiduciante, el beneficiario o un tercero pero nunca el fiduciario.¹²

⁹ Código Civil y Comercial de la Nación Comentado. Gustavo Caramelo, Sebastián Picasso, Marisa Herrera, 1° Ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Infojus, 2015.

¹⁰ CCCA. Artículo 1667, incisos d) y e).

¹¹ CCCA. Artículo 1673. "...El fiduciario puede ser beneficiario. En tal caso, debe evitar cualquier conflicto de intereses y obrar privilegiando los de los restantes sujetos intervinientes en el contrato."

Clasificación

La legislación y la doctrina suelen clasificar a los fideicomisos en:

- **Financieros:** son aquellos en los que el fiduciario es una entidad financiera o una sociedad autorizada por la Comisión Nacional de Valores para actuar como fiduciario financiero y los beneficiarios son los titulares de certificados de participación o de títulos representativos de deuda garantizados por los bienes fideicomitidos.
- **Ordinarios**
 - **En General:** son aquellos en los que el fiduciario recibe los bienes fideicomitidos para administrarlos según el mandato establecido en el contrato.
 - **De Garantía:** son aquellos constituidos con el propósito de garantizar obligaciones en general.
 - **Testamentario:** son aquellos creados mediante un acto de última voluntad y recién nace con el fallecimiento de la persona en cuestión. A diferencia del resto, este contrato es unilateral.

Naturaleza

¹² CCCA. Artículo 1672.

Ni la doctrina ni la jurisprudencia han podido llegar a un acuerdo respecto de la naturaleza del contrato de fideicomiso. Hay quienes sostienen que la transferencia de dominio se realiza a título gratuito¹³ mientras que otro grupo considera que la misma tiene carácter oneroso¹⁴. Existe una tercera posición que entiende que la misma se hace a título de confianza. Osvaldo Soler forma parte de esta última corriente de pensamiento y ha afirmado que “el acto de transmisión del dominio o de la propiedad no es gratuito ni oneroso para el fiduciario, ya que su valor económico es cero para él y neutro como tal; recibe los bienes a título de confianza, para cumplir los fines instruidos por el fiduciante, con los alcances indicados. No obstante, para el régimen que adopta la Ley 24.441, es el titular del dominio fiduciario o propiedad fiduciaria de esos bienes.”¹⁵

El criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos tampoco ha sido uniforme a lo largo del tiempo, generando una inseguridad jurídica a los contribuyentes. Basta repasar los dictámenes 103/2001 (DAT)¹⁶, 1/2004 (DAT)¹⁷, 55/2005 (DAT) y 12/2007 (DAT) para notar cómo en pocos años se fue pasando de una posición a otra.¹⁸

¹³ Jorge Lascala considera en este sentido que “... el acto o título de transmisión de la propiedad fiduciaria... siempre deberá revestir carácter gratuito...”. Lascala, Jorge Hugo. *Práctica del fideicomiso*. Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 138.

¹⁴ Alberto Coto afirma que hay “...fideicomisos donde la transferencia de la propiedad fiduciaria presenta claros ribetes de onerosidad...” como por ejemplo en el caso de “...fideicomisos inmobiliarios, en los cuales quien transfiere la propiedad del terreno al fondo fiduciario, sobre el cual se desarrollará un emprendimiento inmobiliario, obtiene como contraprestación de dicha transferencia el derecho a recibir una determinada cantidad de unidades funcionales, una vez que la obra se encuentre concluida...”. Alberto P. Coto, *Aspectos tributarios del fideicomiso*. Ed. La Ley, Buenos Aires, 2006. pág. 37.

¹⁵ Fideicomiso. Sus aspectos jurídicos y tributarios. Osvaldo H. Soler, Enrique Carrica, Ernesto Nieto Blanc y Jose Moreno Gurrea, Buenos Aires, 2000.

¹⁶ El Dictamen 103/2001 concluye que la transmisión del dominio imperfecto del fiduciante al fiduciario no es realizada a título oneroso ni a título gratuito.

¹⁷ El Dictamen 1/2004 D.A.T. establece: “Dado el carácter oneroso de la transferencia del dominio del inmueble por el fiduciante aportante –persona física– al fondo fiduciario, atento a que hay una contraprestación futura, dicha operación resulta alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles

Una característica distintiva de este contrato es la creación de un patrimonio fiduciario, que surge de la transferencia fiduciaria que lleva a cabo el fiduciante, formando así un nuevo patrimonio, distinto del suyo. A su vez, los bienes fideicomitidos no se mezclan con el patrimonio del fiduciario ni con otros bienes de los que el fiduciario también tenga la propiedad fiduciaria. De esta manera los mismos no pueden ser agredidos por los acreedores del fiduciario ni del fiduciante, con la excepción, para el último caso, de que se pruebe fraude o dolo en la transmisión fiduciaria de los bienes.

Con respecto al tipo de dominio, queda claro que se trata de un dominio imperfecto. El artículo 1946 del CCyC dice que es aquel que "...está sometido a condición o plazo resolutorios, o si la cosa esta gravada con cargas reales". Además, el artículo 1942 del mismo cuerpo legal aclara que el dominio perfecto es perpetuo, cuando el fideicomiso tiene, salvo casos de excepción, un plazo máximo de treinta años desde la celebración del contrato, tal como consta en el artículo 1668 del CCyC.

Aspectos impositivos

Como se ha comentado, el patrimonio fideicomitido no posee personalidad jurídica, por lo que se requiere que una persona realice los actos encomendados por el fiduciante. Así, el fiduciario encuadra dentro de la categoría de responsables por deuda ajena, encontrándose en la obligación de pagar los tributos correspondientes con los recursos que administra.

de personas físicas y sucesiones indivisas, ello en la medida en que no exista habitualidad en este tipo de transferencias, en cuyo caso tributaría impuesto a las ganancias."

¹⁸ Ruiz, Julián. "Manual Tributario de Fideicomisos de Construcción", Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2011. Pág. 38 y 39.

El artículo 6 de la ley 11.683, t.o. 1998, dispone que “Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:” y en el inciso e incluye a “Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.”.

El artículo 8 de la misma ley establece la responsabilidad personal y solidaria del fiduciario por los incumplimientos de los deberes tributarios en que pudieran incurrir derivados de la administración del fideicomiso, salvo que acredite ante el organismo fiscal que el o los fiduciantes lo han colocado ante la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Ganancia Mínima Presunta

El artículo segundo inciso f) de la ley de IGMP establece que los fideicomisos constituidos en el país, de acuerdo a las disposiciones de la ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley, son sujetos pasivos del tributo. Debe entenderse que desde la sanción del CCyC la referida mención a las disposiciones de la ley 24.441 queda reemplazada por el mismo.

El tratamiento de este gravamen se trabaja en detalle en el siguiente capítulo.

Impuesto sobre los Bienes Personales

Los fiduciarios se encuentran obligados a liquidar e ingresar este gravamen, con carácter de pago único y definitivo, por el valor de los bienes que integren el patrimonio del fideicomiso al 31 de diciembre de cada año, teniendo el derecho a reintegrarse el

importe abonado. A diferencia de lo que sucede en los casos de sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y otros sujetos, para la determinación del gravamen no se consideran los pasivos existentes a esa fecha.

Con la sanción de la ley 26.452¹⁹ se incorporó el inciso k) al artículo 22 de la Ley del ISBP²⁰, que establece que “los bienes integrantes de fideicomisos no comprendidos en el inciso i de este artículo se valuarán de acuerdo a las disposiciones de la presente ley y su reglamentación”. La RG 3.423²¹ reglamentó la forma de determinación y pago del impuesto que debían efectuar los fiduciarios de fideicomisos no financieros, en su carácter de responsables sustitutos. La misma fijaba un plazo especial, 2 de mayo de 2013, para liquidar e ingresar el impuesto de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, todos finalizados a la fecha de promulgación de esta resolución.

Impuesto sobre los Ingresos Brutos

En la provincia de Santa Fe los Fideicomisos son contribuyentes del impuesto sobre los Ingresos Brutos según se desprende del artículo número 24, inciso f del Código Fiscal, Ley 3456. Asimismo, el artículo 26, inciso d, de la misma ley establece que los fiduciarios son responsables por deuda ajena.

Considerando que el tributo grava “... el ejercicio habitual en el territorio o en la jurisdicción de la Provincia de Santa Fe del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presente,...”²², se hace necesario analizar el tipo de actividad que desarrolla el Fideicomiso, pudiendo la misma resultar o no materia

¹⁹ Ley 26.452. B.O. 16/12/2008.

²⁰ Ley 23.966. B.O. 20/08/1991.

²¹ Resolución General AFIP 3.423. 31/12/2012.

²² Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, t.o. Ley 3456. Artículo 174.

gravable por el tributo ya que queda claro que el fideicomiso no queda alcanzado por el mero hecho de ser considerado sujeto del impuesto.

Según el Informe 365/2011 de la Dirección General de Técnica y Jurídica, "... la transmisión fiduciaria de bienes inmuebles de fiduciante a fiduciario está excluida del ámbito de aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos"²³.

A su vez, la entrega de unidades del fiduciario al beneficiario no configura venta a los ojos del tributo, sino que recién se genera en el momento en el que el beneficiario procede a transferir la propiedad a un tercero. Y aquí cabe mencionar que la primera venta de inmuebles nuevos destinados a vivienda, cualquiera sea el sujeto que la hubiere construido y financiado, se encuentra exenta del impuesto.²⁴

Fideicomiso de Construcción al Costo

Cuando se analiza la operatoria de los fideicomisos de construcción podemos encontrar dos tipos de contratos completamente diferenciados. Por un lado encontramos aquellos que construyen con los aportes de los fiduciantes, venden las unidades a terceras personas y distribuyen las utilidades entre los beneficiarios. Y en el otro extremo tenemos aquellos que construyen con los aportes de los fiduciantes y luego adjudican las unidades a los mismos fiduciantes-beneficiarios.²⁵

²³ Informe 365/2011 Dirección Técnica y Jurídica - Administración Provincial de Impuestos.

²⁴ Artículo 213 inciso q Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe. Inciso incorporado por Ley 11558, artículo 1. B.O. 30/07/1998.

²⁵ Ruiz, Julián. "Manual Tributario de Fideicomisos de Construcción", Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2011. Pág. 42.

"En los fideicomisos al costo, cada uno de los interesados en adquirir un inmueble asume el rol de inversor por porcentaje de participación, quedando sujeto a las expectativas que existan respecto a la evolución de los precios finales de tales unidades o lotes, y los costos de construcción. Estos inversores iniciales son fiduciantes y beneficiarios, mientras que el fiduciario del proyecto será quien se encargue del cumplimiento de la obra, y cuyas obligaciones serán más de medios que de resultado."²⁶.

Con excepción del impuesto de sellos, el resto de los gravámenes no son instrumentales. Por lo tanto, para no pagarlos es necesario probar que la base imponible sea neutra. Eso es lo que sucede en un fideicomiso al costo, que es aquel en que los aportes realizados por los fiduciantes coinciden con el costo de la construcción. Desde el momento en que los aportes superan el costo de la construcción ya no podemos clasificarlo de esta manera y el mismo deberá oblar los tributos que correspondan. Pero como bien explica Julián Ruiz, cuando los aportes superan el costo, el fiduciario puede elevar este último hasta igualar el valor de los aportes facturando sus honorarios, generando así la neutralidad de la base imponible²⁷. Cabe aclarar que este mecanismo es totalmente legal y que, más allá de que el fideicomiso quede exceptuado de tributar, el fiduciario si lo hará por la ganancia generada en cabeza propia en concepto de retribución.

Analizando los sujetos intervinientes en el mismo, podría afirmarse que mientras mayor permanencia de los fiduciantes-beneficiarios haya, más se acerca el fideicomiso a su estado de "al costo" más puro. Lo mismo puede decirse, desde el punto de vista del monto aportado por los fiduciantes, de aquellos clasificados como "a costo incurrido", en oposición a los de carácter "a precio fijo", ambos siendo del grupo considerado "al costo". Es importante destacar que lo que permite que un fideicomiso "a precio fijo" pueda

²⁶ Chighizola, Diego A. "Fideicomiso Inmobiliario", Cap. XIV del Tratado de Fideicomiso, Directores Gotlib, G., Carregal, M. A., Vaquero, F. M., Ed. La Ley, 2013, Tomo II, pág. 131.

²⁷ Ruiz, Julián. "Manual Tributario de Fideicomisos de Construcción", Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2011. Pág. 49.

encuadrarse dentro de la categoría de “al costo” es el honorario del fiduciario, que en este caso opera como variable de ajuste.

La retribución del fiduciario puede ser determinada en un monto fijo como en un porcentaje del costo del proyecto, no afectando esta modalidad la naturaleza de suscripción al costo del fideicomiso, habida cuenta de que en ambos casos la referida remuneración se incluye dentro del costo.

Ley 24.441

Ya en el año 1994 y con un déficit habitacional en ascenso, se entendía que las razones por las cuales las personas de medianos y bajos ingresos no podían acceder a la compra de una vivienda eran el elevado costo de las mismas y la insuficiente oferta de financiación. Ambos factores eran afectados por “altos intereses y una gran voracidad fiscal que gravan diversos rubros y etapas de la construcción y venta de viviendas”²⁸.

En el mensaje de elevación del proyecto de ley del PEN al Honorable Congreso de la Nación²⁹, Carlos S. Menem, Domingo F. Cavallo y Rodolfo C. Barra, expresan que la finalidad de la ley es proporcionar a la sociedad argentina los instrumentos jurídico-institucionales necesarios para que el Estado pueda cumplir con la cláusula de la CN que le impone asegurar a todos los habitantes las condiciones para el acceso a la vivienda digna.

El objetivo último de la norma es generar un marco propicio para que todos los actores involucrados en el proceso de construcción de viviendas –sectores financieros, ahorristas, inversores, empresarios de la construcción y compradores- puedan desarrollar

²⁸ Cámara de Diputados de la Nación. Sesiones Ordinarias 1994. Orden del día N° 666. Pág. 2824.

²⁹ Mensaje 1067. 01/07/1994.

los proyectos con seguridad jurídica. También se pretende que sirva para “...eliminar sobre costos y restricciones superfluas que recargan innecesariamente las transacciones inmobiliarias...”³⁰, disminuyendo en consecuencia el precio del metro cuadrado de vivienda, fundamental para posibilitar el acceso de la población a la adquisición y locación de las mismas.

Una vez sancionada la ley restaba que el poder ejecutivo y sus organismos fijaran las normas reglamentarias que permitieran conseguir los fines perseguidos por la misma y que los sujetos intervinientes utilizaran esta herramienta con responsabilidad. A la luz de los hechos resulta difícil determinar quién ha incumplido de forma más grosera.

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Hecho Imponible y sujetos pasivos

La creación de un impuesto requiere, ante todo, la descripción de aquello que se quiere alcanzar con el tributo, es decir, la descripción hipotética de la circunstancia fáctica (acontecimiento o hecho susceptible de producirse), que al ocurrir en el tiempo y lugar preestablecidos, en relación con un sujeto, adquiere la categoría de hecho generador de la obligación tributaria o hecho imponible.³¹

Artículo 1º - ³² Establécese un impuesto a la ganancia mínima presunta aplicable en todo el territorio de la Nación, que se determinará sobre la base de los activos, valuados de

³⁰ Mensaje 1067. 01/07/1994. pág. 2829.

³¹ Fideicomiso. Sus aspectos jurídicos y tributarios. Osvaldo H. Soler, Enrique Carrica, Ernesto Nieto Blanc y Jose Moreno Gurrea, Buenos Aires, 2000.

³² Ley 25.063. B.O. 30/12/1998.

acuerdo con las disposiciones de la presente ley, que regirá por el término de diez (10) ejercicios anuales.

Nótese que para la determinación del impuesto no se tiene en cuenta el pasivo ni la efectiva existencia de ganancia del sujeto pasible.

Desde un ámbito ajeno al Derecho Tributario se define presunto como “supuesto”. A su vez, supuesto significa “considerado real o verdadero sin la seguridad de que lo sea” y “suposición o hipótesis”.³³ Puede observarse cómo la denominación elegida para nombrar al gravamen no es precisa para definir el carácter del mismo.

Vale aclarar que no resulta ilegal utilizar la técnica de las presunciones a la hora de crear una ley, pero su uso debe ser limitado a aquellos casos que circunstancias determinadas lo justifiquen, a fin de minimizar situaciones injustas. La moderación en el uso de esta herramienta debe ser incluso superior cuando se trata de presunciones iuris et de iure, como es el caso del IGMP, donde no se admite prueba en contrario.

En el derecho tributario la obligación implica una relación personal entre un sujeto activo y un sujeto pasivo. En las relaciones jurídicas tributarias el sujeto activo de la obligación es el Estado y el sujeto pasivo es a quien la ley obliga al pago del tributo, o al cumplimiento de obligaciones de hacer.³⁴

Artículo 2º - Son sujetos pasivos del impuesto:

- a) Las sociedades domiciliadas en el país. En su caso estos sujetos pasivos revestirán tal carácter desde la fecha del acta fundacional o de la celebración del respectivo contrato;
- b) Las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país, desde la fecha a que se refiere el inciso a) precedente;

³³ Diccionario de la RAE. <http://dle.rae.es/?id=YmdRwDm> (último acceso 28/10/2017)

³⁴ Fideicomiso. Sus aspectos jurídicos y tributarios. Osvaldo H. Soler, Enrique Carrica, Ernesto Nieto Blanc y Jose Moreno Gurrea, Buenos Aires, 2000.

- c) Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Están comprendidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquéllas de prestación de servicios con igual finalidad, sean éstos técnicos, científicos o profesionales;
- d) Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1º de la ley 22.016, no comprendidos en los incisos precedentes;
- e) Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles;
- f) Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley;
- g) Los fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones;
- h) Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para él o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

Como puede observarse, los sujetos del impuesto son un vasto universo de contribuyentes, entre los que es difícil encontrar un denominador común.

Debate parlamentario Ley 25063

En el mensaje de elevación del proyecto de ley³⁵ al Congreso se encuentra exployado el objetivo de castigar los activos improductivos e inducir a los contribuyentes a lograr una mayor rentabilidad. “La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento. De tal manera el impuesto que se propicia, como ha sido concebido, sólo castiga a los activos improductivos, sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende.”

También se hace referencia a la relación que se ha planteado con el impuesto a las ganancias, cuando reza “la fuerte inducción que genera a mejorar el cumplimiento en el impuesto a las ganancias, garantizando que todas las empresas paguen un mínimo...”. Si se entiende como un mecanismo para evitar la evasión del impuesto a las ganancias está mal planteado como herramienta de la administración tributaria ya que incluye a contribuyentes que realmente han obtenido quebrantos y a aquellos que por su naturaleza misma no pueden generar rentas.

La ley 25.063³⁶ fue sancionada el 7 de diciembre de 1998 y el 24 de diciembre de ese año, 17 días más tarde, se dictó el Decreto 1.533/98³⁷. El mismo determina que los contribuyentes deberán tomar como base de cálculo los activos al cierre de sus ejercicios económicos anuales que finalicen entre el 31 de diciembre de 1998 y el 30 de diciembre de 2008. En el mismo sentido lo conviene la RG 328/99 de AFIP³⁸. No fueron pocos los

³⁵ Mensaje Nro. 354.

³⁶ Ley 25.063. B.O. 30/12/1998.

³⁷ Decreto Nro. 1.533/98. B.O. 28/01/1999.

³⁸ RG 328/99 AFIP. B.O. 08/01/1999 y 11/01/1999.

contribuyentes que discutieron lo que podría considerarse un afán recaudatorio, llegando algunos³⁹ a la CSJN.

Puede concluirse, entonces, que terminan siendo tres las posibles motivaciones que llevaron a la creación de este impuesto, a saber: la idea de estimular la generación o aumento de rentabilidad de un modo compulsivo; la necesidad de reducir el presuntamente elevado grado de evasión en el Impuesto a las Ganancias o la mera necesidad de incrementar la recaudación, con independencia del grado de razonabilidad del tributo creado.

La reglamentación de la norma y la aplicación de la misma han dejado en claro que más allá del fin pensado por el legislador, el objetivo recaudatorio primó sustantivamente sobre el resto.

Antecedentes y análisis de la Ley

Hasta 1989 regía en el país el Impuesto sobre los Capitales, que gravaba el patrimonio neto empresario con independencia de la existencia de rentabilidad. En 1989 se crea el Impuesto sobre los Activos, claro antecedente del IGMP. El mismo fue muy cuestionado por no considerar los pasivos para determinar el impuesto y fue derogado en 1995 como consecuencia del Pacto Fiscal⁴⁰. Entre los considerandos del mismo se encuentra la firme intención de plasmar en la política tributaria características que tiendan a promover la producción y a eliminar tributos que afecten determinados sectores

³⁹ Georgalos Hnos. S.A.I.C.A. c/ PEN – MEyOySP s/ Ley 25.063 y otro s/ amparo-ley 16.968. CSJN. 20/02/2001.

⁴⁰ Decreto 1684/93. Poder Ejecutivo Nacional. Art. 3º: Derógase el Título I de la Ley Nº 23.760 de Impuesto sobre los Activos y sus modificaciones.

de la economía, provocando efectos distorsivos en el desarrollo de su actividad. Entre estos sectores se incluía el de la construcción.⁴¹

Se terminó creando un impuesto con un mecanismo de determinación sencillo y de fácil verificación por parte del fisco y que a su vez induce al pago del Impuesto a las Ganancias, castigando a su vez a aquellos contribuyentes titulares de activos improductivos.

Repasando la norma se desprende la idea de que todos los activos generan una renta o, al menos, tienen el potencial para hacerlo. Así, este gravamen induce a aquellos contribuyentes titulares de activos improductivos a comenzar a explotarlos o, en caso de estar explotados, intentar mejorar la rentabilidad de los mismos. Considerando el contexto de creación de la ley es muy improbable que la finalidad extra fiscal haya primado sobre el fin recaudatorio.

Dadas sus características, este tributo puede considerarse anticíclico en términos de recaudación. En los ciclos de recesión económica los contribuyentes obtienen menores utilidades (o dejan de obtenerlas) y es en ese momento cuando deben empezar a ingresar el IGMP. El enfriamiento de la economía genera una menor recaudación de los impuestos al consumo y también menores resultados para las empresas, redundando en una disminución de la percepción de tributos directos. Esta merma se ve amortiguada por los ingresos que empieza a generar el IGMP.⁴²

⁴¹ Por art. 1º del Decreto Nº 1802/93 B.O. 30/08/1993 se establece que "la derogación dispuesta por el art. 3º del Decreto Nº 1684/93 regirá a partir del 1º de setiembre de 1993, inclusive, para los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción y respecto de los bienes utilizados económicamente en la Capital Federal y en los estados provinciales que a la fecha del presente hayan adherido al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12 de agosto de 1993".

⁴² Ganancia Mínima Presunta. El "Perfil" de un impuesto en peligro de extinción. Rapisarda, Mario J. Práctica y actualidad tributaria. Errepar. Mayo 2014. Tomo XXI.

Aunque pueda considerarse positivo a nivel recaudación el hecho de que el mencionado gravamen genere recursos para el Estado cuando éste más los necesita, no se puede dejar de lado a costa de quien sucede esto. Y es que en las crisis económicas los contribuyentes sufren apuros económicos y financieros tanto como el Estado. La obligación de planificar la economía del país es propia de este último y resulta mucho más lógico la creación de reservas anticíclicas para paliar las crisis que la imposición de tributos que no hacen otra cosa que empeorar la situación de los contribuyentes.

Encontramos en la misma definición de la ley dos fines contradictorios, que determinan la falta de razonabilidad del tributo.

El artículo segundo de la Ley 11.683 determina el principio de realidad económica, al establecer que “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...”. Más allá de que este artículo apunta a la interpretación de las normas fiscales prescindiendo de las exterioridades jurídicas que puedan usarse para evadir tributos, vale mencionar que se valora por encima de cualquier apariencia la realidad económica, principio que empoderamos en ocasión de analizar la ley de IGMP.

El presente análisis se enfocará, fundamentalmente, en la aplicación del mismo a los fideicomisos de construcción al costo.

Puede probarse la falta de razonabilidad del tributo haciendo un paralelismo entre dos sujetos pasivos, ambos fideicomisos, que fueron instrumentados para edificar un inmueble con el propósito de adjudicar las unidades a los fiduciantes-beneficiarios a la finalización de la obra. El primero de ellos concluye el proyecto en dos años, determinando e ingresando el impuesto en dos oportunidades, calculado sobre el activo al 31 de diciembre de cada año. El segundo sufre inconvenientes financieros sobre la mitad de la obra, con lo que deben disminuir sensiblemente el ritmo de construcción, pudiendo terminarla recién a los 5 años, es decir, con una demora de 3 años. Consecuentemente se

ven obligados a determinar e ingresar el impuesto en 5 oportunidades. Independientemente de los avances de obra a la finalización de cada año, con seguridad el impuesto soportado fue muy superior al del primer caso. Más allá de que habiendo analizado la naturaleza del instrumento ya se ha concluido que no existe ninguna renta, si traspoláramos este mismo ejemplo con sujetos fideicomisos que si generan una ganancia, no hay ninguna relación lineal entre el impuesto ingresado y la renta que cada uno pudo haber obtenido. Arriesgando muy poco, incluso podría decirse que el fideicomiso que ha soportado una mayor carga del impuesto a la ganancia mínima presunta es aquel que ha obtenido una renta inferior.

Otra perspectiva desde la que se deja en evidencia el contrasentido que implica pretender gravar con el IGMP este tipo de contratos puede observarse pensando en la finalidad de aquellas personas que han destinado sus recursos para construir sus viviendas utilizando esta herramienta. Atento a la realidad económica, fundamental en materia tributaria, claramente el objetivo es la satisfacción de una necesidad personal y lejos queda, en estos casos, la finalidad de lucro. Resulta al menos contradictorio, que las mismas personas, con el mismo objetivo último y utilizando los mismos medios -pero sin suscribir un contrato de fideicomiso- puedan quedar fuera del ámbito de aplicación del tributo.

El dictamen 88/01 (DAL)⁴³ es claro cuando determina que las adjudicaciones de unidades destinadas a vivienda que una sociedad civil efectúa a sus socios no está alcanzada por el impuesto a las ganancias. Ello así porque no se reúnen las condiciones de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente ni los requisitos dispuestos por el dictamen 1/82 (DAT).

⁴³ Dictamen 88/2001. Dirección de Asesoría Legal. 09/10/2001.

Utilización del concepto de renta y gasto presunto en distintos sistemas tributarios

Dentro de la legislación argentina encontramos utilizado el mecanismo de la presunción como posibilidad y con el fin de simplificar la determinación del impuesto para determinados contribuyentes. Así, en las deducciones especiales de primera categoría, determinados contribuyentes pueden optar por deducir gastos de mantenimiento en base a comprobantes o aplicar el coeficiente del 5% sobre la renta bruta del inmueble⁴⁴. Aquellos sujetos que deben llevar libros o tienen administradores que deben rendirles cuentas de su gestión están obligados a utilizar el procedimiento de gastos reales comprobados. También encontramos esta herramienta a la hora de calcular las retenciones del impuesto a las ganancias sobre los pagos a sujetos no residentes. Para calcular la renta neta de fuente argentina de los mismos se utiliza un porcentaje de renta presunta calculado sobre el importe pagado que, a diferencia del IGMP, varía de acuerdo al tipo de actividad por la que se efectúa el pago. Así, el artículo 93 de la ley establece que se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que son ganancias netas:

- “El sesenta por ciento de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría...”⁴⁵
- “El ochenta por ciento de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención...”⁴⁶
- “El treinta y cinco por ciento de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor...”⁴⁷

⁴⁴ Ley 20.628. Ley de Impuesto a las Ganancias. Artículo 85.

⁴⁵ Ley 20.628. Ley de Impuesto a las Ganancias. Artículo 93, inciso a, apartado 1.

⁴⁶ Ley 20.628. Ley de Impuesto a las Ganancias. Artículo 93, inciso a, apartado 2.

Los próximos párrafos no pretenden abarcar la complejidad de los sistemas tributarios de la región sino simplemente citar algunos casos puntuales que ponen en evidencia la dirección hacia la cual varias administraciones tributarias se dirigen desde hace años.

La normativa brasileña reconoce 4 regímenes de cálculo para el impuesto sobre la renta de sociedades, a saber:⁴⁸

- el régimen de beneficio real. Determinadas entidades jurídicas están obligadas a calcular su cuota por el impuesto sobre la renta en base al régimen del beneficio real.
- el régimen de beneficio presunto: las entidades no obligadas a adoptar el régimen de beneficio real, pueden calcular su cuota tributaria del impuesto de sociedades en base al régimen de beneficio presunto. Se trata de un régimen simplificado, mediante el cual la entidad jurídica calcula su base imponible mediante la aplicación de un determinado porcentaje a su renta bruta total obtenida durante el trimestre.
- el beneficio determinado por las autoridades tributarias: es una determinación de oficio realizada por el fisco.
- el régimen simplificado para la recaudación de impuestos (SIMPLES): podría compararse con el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes de Argentina.

⁴⁷ Ley 20.628. Ley de Impuesto a las Ganancias. Artículo 93, inciso a, apartado 3.

⁴⁸ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: “Los Sistemas Tributarios de América Latina. Breve repaso de la Legislación”, Serie Comparativa Nro. 1, Septiembre 2016. Pág. 65.

Nótese que el régimen del beneficio presunto aparece como una opción para determinados contribuyentes, cuyo objetivo es la simplificación en la determinación del tributo. Lejos de esto está la legislación argentina, que con una presunción que no admite prueba en contrario supone la existencia de una ganancia, siendo de aplicación obligatoria y aplicable tanto a sujetos que tributan un impuesto complementario y que pueden tomarse mutuamente como pago a cuenta uno de otro como contribuyentes para los que representa un aumento directo de la carga impositiva que deben soportar.

En Chile existe un régimen especial a través del cual las empresas pueden determinar la base imponible de su impuesto a la renta mediante una presunción de su renta. Se trata de un mecanismo alternativo al que pueden acogerse pequeños contribuyentes. El fundamento de este régimen es liberar completamente a las empresas de llevar algún tipo de registro contable, calculando la renta efectiva como un porcentaje de los activos explotados o de las ventas. La similitud con el régimen de renta presunta brasilero es notable.⁴⁹

En Bolivia el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas sustituyó al Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas y el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles hizo lo propio con el Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de Bienes. Puede considerárseles análogos al Impuesto sobre los Bienes Personales y al Impuesto a las Ganancias argentino, considerando hechos imponibles y bases imponibles de cada uno. La ley que creó ambos gravámenes es del año 1994. Cuatro años más tarde (y un día antes de que se genere el hecho imponible del nuevo tributo) es publicada en el Boletín Oficial de la República Argentina la ley que crea el IGMP.⁵⁰

⁴⁹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: “Los Sistemas Tributarios de América Latina. Breve repaso de la Legislación”, Serie Comparativa Nro. 1, Septiembre 2016. Pág. 118.

⁵⁰ Estado Plurinacional de Bolivia. Ley 1606, 22/12/1994.

Jurisprudencia Argentina

a) Introducción

Antes de proceder al análisis de los fallos relacionados con la materia de estudio, resulta conveniente tener presente los principios constitucionales de la tributación, habida cuenta de tratarse de uno de los órdenes de limitaciones al poder tributario sobre los que se basan los órganos judiciales para hacer lugar, en determinados casos, al reclamo de los contribuyentes⁵¹. Dino Jarach cita a Cino Vitta, administrativista italiano, quien enunciaba que “la administración fiscal no posee poderes discrecionales y la ley determina precisamente cuando, en cuales casos y en cual medida ella puede recaudar un tributo sobre la riqueza privada”⁵².

b) Breves nociones de los principios constitucionales de la tributación

- Legalidad: no hay tributo sin ley que lo establezca. Hay limitaciones constitucionales al poder de tributar. Conforme al dogma de la subordinación de todas las normas jurídicas a la Constitución, la existencia de una ley no es suficiente por sí sola, es imprescindible, además, que la ley se ajuste a las normas y principios establecidos expresa o implícitamente en la Constitución. Esta es la fuente de todo derecho, organiza el estado y limita su poder y establece los tributos que se pueden crear y los principios que se deben seguir.

⁵¹ Saccone, Mario Augusto: “Manual de Derecho Tributario”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2005. Pág. 62 a 79.

⁵² Jarach, Dino: “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Nuevo Mundo, Buenos Aires, 2007. Pág. 364.

Está plasmado en los artículos 52, 76 y 99 de la Constitución Nacional. Este principio implica que los tributos deben surgir del pueblo, a través de sus representantes.

Los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo no pueden crear tributos ni alterar sus aspectos estructurales. Tampoco puede hacerlo la DGI mediante resoluciones generales o interpretativas. No se pueden dictar decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria.

- Capacidad Contributiva: constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, así como el principio de legalidad es el límite formal respecto del sistema de producción de la norma. El espíritu de la Constitución es que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en equitativa proporción a su capacidad contributiva. Donde no hay capacidad contributiva no puede haber tributo y si lo hubiera el mismo sería confiscatorio e inconstitucional.
- Igualdad: dice el artículo 16 de la Constitución Argentina que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas. Hay que asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones. Entonces cada uno debe aportar al estado de acuerdo a sus medios, caso contrario todos deberíamos tributar lo mismo. Más adelante se marcara la violación de este principio al momento de imponer el IGMP a una serie de sujetos de la más variada naturaleza.

La CSJN ha dicho que la igualdad plasmada en el artículo 16 no impide que se creen categorías de contribuyentes, siempre y cuando las mismas no estén sustentadas en distinciones arbitrarias de los sujetos o clasificaciones arbitrarias del hecho imponible.

- Generalidad: este principio no implica que todos deben pagar tributos, sino que nadie debe ser eximido de hacerlo por privilegios personales, de clase, linaje o casta.
- Proporcionalidad: hoy se entiende que la proporcionalidad de la que versa la Constitución Nacional se trata de una proporcionalidad graduada. La progresividad permite acercarse al objetivo de lograr la igualdad de sacrificio en los contribuyentes.
- No Confiscatoriedad: La Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

c) Síntesis de fallos relacionados con el tributo

Causa “Dóndero Hnos. y Cía. S.A.C.I.F.I.”⁵³

Como ya se ha comentado en otra parte de este trabajo, la sala concluyó que al tratarse el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta un tributo de carácter autónomo, la falta de capacidad de pago del mismo no puede fundarse en los resultados negativos plasmados en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias. Se consideró que al ser el hecho imponible la existencia de activos, la generación de ganancias o quebrantos es irrelevante, inclusive admitiéndose el cómputo de los pagos a cuenta que prevé la ley.

Causa “Autotransporte Benjamín Matienzo S.A.”⁵⁴

⁵³ Dóndero Hnos. y Cía. S.A.C.I.F.I. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala D. 24/02/2003.

⁵⁴ Autotransporte Benjamín Matienzo S.A. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza. Sala I. 11/07/2003.

Más allá de que este caso trata de un sujeto que se encontraba en concurso preventivo, es muy acertada la conclusión a la que se arribó. Considerando que:

“...el principio de capacidad contributiva reconoce fundamento constitucional en la garantía de igualdad real frente a las cargas públicas”.

“...la ley puede presumir esa capacidad contributiva derivándola de los activos”.

“El proceso concursal reconoce su base en el estado de cesación de pagos; o sea, presume quebrantos. Es irrazonable, pues, que el legislador no permita probar en contra de la presunción generada por otra ley que presume ganancias”.

“Aunque el impuesto se liquide teniendo en cuenta los activos, el hecho imponible no son los activos. Si así fuese, habría que presumir que el legislador nacional ha incumplido intencionalmente el Pacto Fiscal Federal”.

Concluyó que:

“... en situaciones concursales, la verificación incondicionada pretendida por el recurrente no solo perjudica al deudor sino también al resto de los acreedores, y en definitiva al bien común disminuyendo las posibilidades de cobro, pues los otros acreedores – incluidos los laborales – comparten el esfuerzo de pago (del deudor, o de sus bienes si termina en liquidación) con un acreedor cuyo crédito, aunque en abstracto existente; en la realidad configura una mera ficción”.

Dejando de lado la fundamentación relacionada con el daño que le genera la determinación del impuesto al resto de los deudores, hay conceptos que pueden trasladarse a cualquier contribuyente del impuesto y que son válidos para cuestionar la aplicación del mismo en determinadas circunstancias. Como veremos, estos mismos conceptos se tendrán en cuenta en otros fallos que serán analizados en este trabajo.

Seguramente se trata del fallo que, a través de sus considerandos y hasta su conclusión, mejor fundamenta las bases sobre las que se desarrolla este trabajo, cuestionando desde la técnica legislativa de la ley hasta los principios generales de tributación que son violados.

La Corte considero “que a la deficiente técnica legislativa señalada se une el hecho de que la denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de éste, (...), de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda”.

Después de analizar el mensaje de elevación del proyecto de ley y las opiniones de los legisladores en oportunidad del debate parlamentario, concluyó que “tanto quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a esta, manifestaron su coincidencia acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario”.

Resulta necesario resaltar dos puntos de este pronunciamiento, que a su vez son profundizados en otros apartados. Por un lado el hecho de que la presunción abarca por igual a sujetos con los más variados encuadres jurídicos así como diversos tipos de actividades económicas desarrolladas y por el otro la imposibilidad del sujeto pasivo de poder probar que no obtuvo la ganancia que la ley presume. En cuanto a los sujetos, centrándonos en el que nos atañe, podemos también afirmar que el legislador no ha reparado en los fines perseguidos por los mismos. Dada la estructura operativa del fideicomiso de construcción al costo, las consideraciones de la CSJN del fallo Hermitage S.A. son plenamente aplicables, habida cuenta de la posibilidad de probar que la renta

⁵⁵ Hermitage S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 15/06/2010.

presumida por la ley no solo es inexistente en esta modalidad contractual sino que es totalmente incompatible con la misma.

Termina concluyendo la Corte que “En las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente invalidas en su aplicación al caso, lo que así se declara”.

Causa “Fideicomiso San Gabriel. TFN”⁵⁶

La parte actora interpone un recurso de apelación contra una resolución que determinaba de oficio el IGMP por los periodos 2004, 2005 y 2006. Explica que se adoptó la figura del fideicomiso para que un grupo de personas aportaran los recursos necesarios para llevar adelante el desarrollo inmobiliario de lo que serían sus viviendas. Se practicó un sistema de suscripción al costo donde la totalidad de los aportes de los fiduciantes-beneficiarios fueron destinados a la compra del terreno y a la realización de las obras de infraestructura necesarias. Entiende que los activos a los que hace referencia el artículo primero de la ley 25.063 son solo aquellos que real o potencialmente resultan idóneos para generar ganancias y con relación a los sujetos del impuesto, enumerados en el artículo segundo, sólo considera incluidos aquellos fideicomisos cuya estructura y finalidad permitan suponer una generación de rentas.

Por su parte, el Fisco Nacional hace referencia al Dictamen 17/2004 DAT, que concluye que los activos de un patrimonio fiduciario están sujetos al IGMP. Considera al fideicomiso sujeto del impuesto según el texto del artículo 2 inciso f de la ley.

⁵⁶ Fideicomiso San Gabriel s/ apelación – Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. 10/12/2013.

El Tribunal sostiene que la cuestión debe examinarse dentro del encuadre argumental de la causa Hermitage S.A del 15/06/2010, que abre una vía para la revisión de la constitucionalidad del gravamen para cada caso particular, siendo la prueba de que la renta presumida por ley no existió una pauta rectora a tener en cuenta.

Se analiza un Estado de Flujo de Efectivo del fideicomiso, detallando origen y aplicación de los fondos, resultando en la prueba de que los aportes fueron destinados a la compra de la tierra y al desarrollo de las obras. Dicho de otro modo, el total de los aportes coincide con el costo del emprendimiento. Atento esto el tribunal falla a favor de la parte actora.

El Fisco recurre la resolución del TFN ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Causa “Fideicomiso San Gabriel. CNACAF”⁵⁷

El Fisco sostiene que “...la inexistencia de importes en el fideicomiso al momento de la liquidación y traspaso al Consejo de Propietarios no implica, necesariamente, que dicha figura fiduciaria no haya tenido ganancias presuntas...” y hace referencia a varios dictámenes de la Dirección de Asesoría Técnica de AFIP que sostienen su posición (17/2004, 75/2007, 31/2008 y 78/2008).

Es acertada la conclusión de la Cámara, que enfoca cuestión en la posible inconstitucionalidad del tributo discutido, pronunciándose de la siguiente manera:

“Que así las cosas, resulta innegable que, como principio y a la luz de lo previsto en el art. 49 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el art. 2, inc. f) de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, los fideicomisos son sujetos tributarios alcanzados por

⁵⁷ Fideicomiso San Gabriel c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. 07/04/2015.

distintos gravámenes. Lo cual, naturalmente, coincide con los diversos dictámenes invocados por la demandada. Más, lo que aquí se debate es la aplicación de un estándar de validez constitucional fijado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con posterioridad a todas esas normas, en virtud del cual este tributo presunto resulta contrario a la Constitución Nacional si el particular puede acreditar la inexistencia de ganancias. Carga que, cumplida por el contribuyente, no fue desvirtuada por la demandada.”

A raíz de esta conclusión, resuelve confirmar la resolución del TFN apelada por el Fisco Nacional. De esta manera se amplía y confirma el universo de sujetos sobre los que resulta aplicable el criterio adoptado por la CSJN en el fallo Hermitage S.A.

Causa “Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos”⁵⁸

Se repite el criterio adoptado en el fallo del Fideicomiso San Gabriel s/ apelación IGMP del TFN con fecha 10/12/2013. Nuevamente la actora prueba que la renta presumida por ley no existió a través de una pericia contable que demuestra que el total de los aportes de los fiduciantes-beneficiarios coincide con el costo del emprendimiento, liberándose de esta forma de la obligación tributaria.

Causa “Fideicomiso San Marco”⁵⁹

Se observa en este fallo que se adopta igual criterio que el de las causas “Fideicomiso San Gabriel” y “Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos” generándose una postura definida con relación al IGMP en los fideicomisos de construcción al costo.

⁵⁸ Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos s/ apelación Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. 03/04/2014.

⁵⁹ Fideicomiso San Marco c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo. CNACAF. 16/12/2014.

Causa “Diario Perfil S.A.”⁶⁰

La Sala IV de la CNACAF rechazó la demanda interpuesta por Diario Perfil S.A. a través de la cual reclamaba el reintegro de las sumas ingresadas en concepto de anticipos de IGMP del ejercicio fiscal 1999. Su fundamentación se basó en que “....para que la acción de la actora resultase procedente, ella debió haber demostrado que los activos que ella tenía eran insuficientes para producir ganancia alguna, pero no, que ella tenía quebrantos. Y ello, porque justamente lo que el legislador quería evitar, era precisamente la improductividad de activos que per se, tienen condiciones de generar ganancias”. En tal sentido, afirmó que “una cosa es probar que no se tuvo ganancias en el período determinado y otra, muy distinta, es acreditar que los activos sometidos a gravamen no tenían potencialidad de producir tales ganancias”. Entonces, como la simple presentación de un estado contable del que surgen quebrantos no prueba que los activos son incapaces de generar renta, la presunción normativa no resulta contraria a los principios de tributación.

El tribunal supremo entendió que la CNACAF se aparta del criterio de “Hermitage”, toda vez que del mismo no surge la exigencia de demostrar la imposibilidad de los activos de generar la renta presumida sino que es suficiente probar que la renta presumida no existió. La corte concluye que los estados contables y liquidaciones del impuesto a las ganancias presentados por la actora y no refutados por el fisco resultan suficientes para considerar en los términos de la doctrina “Hermitage” que la renta presumida por ley no existió. De esta forma se hace lugar a la pretensión de Diario Perfil S.A. y así se deja marcado un nuevo precedente en la interpretación del IGMP.

⁶⁰ Diario Perfil S.A. c/ AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva. CSJN. 11/02/2014

Relación con el Impuesto a las Ganancias

La independencia entre los distintos tributos que conforman el sistema impositivo no es cuestionada y sobran ejemplos de ella⁶¹. Pero la cantidad de relaciones existentes entre el IG y el IGMP crea un vínculo indiscutible entre estos dos gravámenes.

Como bien se ha dicho, los fideicomisos constituidos según las disposiciones de la Ley 24.441, excepto los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley, son sujetos pasivos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por disposición del artículo 2 inciso f) de dicha ley.

En lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, el inciso a del artículo 49 dispone que constituyen ganancias de la tercera categoría las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69. En el punto 6 del inciso a) de este artículo encontramos a “los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley Nro. 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V – beneficiario del exterior-”.

En el agregado a continuación del inciso d) del artículo 49 se dispone que también constituyen ganancias de tercera categoría “las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V – beneficiario del exterior-”. En estos casos el fiduciario atribuye al fiduciante-beneficiario, en la parte que le corresponda, los resultados obtenidos en el periodo fiscal, quien los incluye en su declaración jurada.

⁶¹ La ley de IVA no considera que la expropiación sea una venta, excluyéndola expresamente en el artículo 2, inciso a; mientras que a los ojos del impuesto a las ganancias si lo es.

Es importante recordar que a criterio del fisco no existen los fideicomisos mixtos, según se ha pronunciado en los dictámenes 8/2010 y 9/2010 (DIALIR). Para que sea considerado transparente todos los fiduciantes deben a su vez ser beneficiarios y residentes en el país durante la vigencia del contrato.

El Dictamen 19/03 (DAT), del 28/03/2003, determinó que los fideicomisos están obligados a inscribirse en el Impuesto a las Ganancias en la medida que sean susceptibles de generar hechos imponible. El segundo párrafo del artículo 3 de la Ley de Impuesto a las Ganancias nos dice que se considera configurada la enajenación de los inmuebles cuando mediere boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o, en su defecto, en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio. Los fideicomisos de construcción, al estar alcanzados por este gravamen, deben inscribirse y presentar sus declaraciones juradas, que pueden determinar un resultado positivo, negativo o, en el caso de los fideicomisos de construcción al costo, neutro, no generándose en este último caso impuesto determinado.

El artículo 13 de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta crea un vínculo entre este y el Impuesto a las Ganancias, al establecer que:

“El impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto de esta ley, una vez detraído de éste el que sea atribuible a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 12.

En el caso de sujetos pasivos de este gravamen que no lo fueren del impuesto a las ganancias, el cómputo como pago a cuenta previsto en este artículo, resultará de aplicar la alícuota establecida en el inciso a) del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, vigente a la fecha del cierre del ejercicio que se liquida, sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes.

Si del cómputo previsto en los párrafos anteriores surgiera un excedente no absorbido, el mismo no generará saldo a favor del contribuyente en este impuesto, ni será susceptible de devolución o compensación alguna.

Si por el contrario, como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los DIEZ (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente.”

El Dictamen 13/2006 (DAT), del 7 de febrero de 2006, precisa que el fiduciante-beneficiario podrá computar como pago a cuenta en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta ingresado por el fideicomiso en el que participa, llenando de esta forma el vacío legal que dejaba el artículo transcrito *supra*.

Es importante destacar que el ingreso del gravamen de referencia será contabilizado como un activo siempre que se espere poder computarlo como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias dentro del plazo legal establecido. De lo contrario debería ser considerado como una pérdida. Este último es el caso de los fideicomisos de construcción al costo, que por definición no genera renta, con lo que nunca podrá computar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias el ingreso de este tributo.

Además, el artículo 18 de la ley 25.063 determina que “Para los casos no previstos en los artículos precedentes y en su reglamentación, se aplicaran supletoriamente las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y de su decreto reglamentario.”

Por último, y considerando que el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes reemplaza con su componente impositivo el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias que tributan los contribuyentes del régimen general, es pertinente remarcar que el Decreto 806/2004 establece que “Los sujetos adheridos al Régimen Simplificado (RS) están exentos del impuesto a la ganancia mínima presunta, desde el primer día del mes siguiente al de su adhesión debiendo, en su caso, determinar e ingresar el impuesto proporcional correspondiente hasta la fecha de finalización del mes de la mencionada adhesión. Cuando la adhesión coincida con el inicio de actividades, la exención procederá a partir del inicio del mes de la adhesión.”⁶².

Ha sido muy claro Mario Rapisarda al afirmar que “...el impuesto a las ganancias y el impuesto a la ganancia mínima presunta conforman las dos caras de una misma moneda: o se paga un tributo o se paga el otro (la moneda lanzada al aire cae “cara” o “ceca”) y si se debe pagar ganancia mínima presunta la presentación de la declaración jurada de ganancias con quebranto cierra el camino que da sustento a la presunción de aquella ante la certeza del quebranto presentado.”⁶³

Como se ha podido observar a lo largo de estas páginas, en reiteradas oportunidades tanto la posición del Fisco como la jurisprudencia que hacía lugar a la pretensión fiscal se basaba en la autonomía del IGMP con respecto al Impuesto a las Ganancias⁶⁴, determinando que la titularidad de activos, con su potencialidad para generar rentas, es el sustento de la capacidad contributiva. Con este criterio se pretende

⁶² Decreto 806/2004. Artículo 90. 23/06/2004.

⁶³ Ganancia Mínima Presunta. El “Perfil” de un impuesto en peligro de extinción. Rapisarda, Mario J. Práctica y actualidad tributaria. Errepar. Mayo 2014. Tomo XXI.

⁶⁴ El TFN expresó en la causa Dóndero Hnos. y Cía. S.A.C.I.F.I. (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 24/02/2003) “La falta de capacidad contributiva para afrontar el pago del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no puede fundarse en los resultados de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, atento el carácter autónomo de aquel impuesto cuyo ámbito de imposición está perfectamente diferenciado, pues posee normativa, vigencia, conceptos y regulaciones propias...”.

gravar al contribuyente incluso cuando el mismo no genere renta alguna. Dada la cantidad de conexiones que pueden encontrarse entre estos dos tributos, resulta al menos dudoso desentenderse completamente de la efectiva existencia de una ganancia de parte del contribuyente.

Incidencia del IGMP dentro de la recaudación del Estado argentino

| | Ganancia Mínima Presunta | Recaudación Impuestos | | Recaudación Impuestos + Seguridad Social + Recursos Aduaneros | |
|------|--------------------------|-----------------------|----------------|---|----------------|
| Año | Importe | Importe | Incidencia GMP | Importe | Incidencia GMP |
| 2003 | 1.362.768,78 | 51.316.976,32 | 2,66% | 79.319.747,24 | 1,72% |
| 2004 | 1.223.617,67 | 71.946.171,24 | 1,70% | 108.301.284,27 | 1,13% |
| 2005 | 1.102.188,28 | 86.704.064,38 | 1,27% | 132.024.713,20 | 0,83% |
| 2006 | 1.084.025,36 | 106.121.458,19 | 1,02% | 167.317.306,73 | 0,65% |
| 2007 | 1.298.974,34 | 137.049.323,40 | 0,95% | 221.970.495,79 | 0,59% |
| 2008 | 987.749,83 | 173.076.192,12 | 0,57% | 299.061.472,22 | 0,33% |
| 2009 | 1.212.683,07 | 188.669.812,85 | 0,64% | 329.185.424,55 | 0,37% |
| 2010 | 1.647.823,26 | 252.679.468,83 | 0,65% | 442.419.289,40 | 0,37% |
| 2011 | 1.356.956,46 | 336.519.786,18 | 0,40% | 585.598.279,03 | 0,23% |
| 2012 | 1.443.091,14 | 425.555.898,37 | 0,34% | 739.541.243,18 | 0,20% |
| 2013 | 1.728.451,37 | 551.611.349,24 | 0,31% | 940.539.243,40 | 0,18% |
| 2014 | 2.290.915,22 | 756.912.974,53 | 0,30% | 1.280.307.280,92 | 0,18% |
| 2015 | 2.513.379,20 | 1.024.569.793,39 | 0,25% | 1.691.149.508,13 | 0,15% |
| 2016 | 3.246.332,04 | 1.402.678.996,94 | 0,23% | 2.273.047.441,34 | 0,14% |

Sobra mencionar que el tributo es el recurso más importante con que cuentan los estados modernos. Pero, más allá de la insuficiencia permanente de recursos de parte de todos los niveles del Estado, no hay que olvidar que para crear un impuesto es necesario analizar, observando la Constitución Nacional, cuales son los requisitos y cuál es el procedimiento a seguir.

Un rápido análisis del cuadro precedente permite concluir que la importancia relativa del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta ha venido perdiendo, de forma casi continuada, relevancia dentro del monto total de los recursos tributarios que ha recaudado el Estado Argentino entre el año 2003 y el 2016. En tan solo trece años su impacto dentro del total recaudado disminuyó más de diez veces. En el año 2016 fue superado por el Impuesto Adicional de Emergencia sobre Cigarrillos y por el Fondo Hídrico de Infraestructura, impuestos que hace 10 años representaban un porcentaje mínimo de lo que se recaudaba a través del IGMP.

Más aun, con la promulgación de la Ley 27.264, que exime del IGMP a las micro, pequeñas y medianas empresas por los periodos fiscales que inicien el 1 de enero de 2017, puede esperarse una importante baja en la recaudación de este impuesto para los próximos años.

No es el propósito de este trabajo analizar las causas que originan las variaciones en la recaudación del tributo sino aportar otro elemento que permita demostrar la inconveniencia de mantener en el tiempo este impuesto que viene generando cada vez más jurisprudencia en su contra y cada vez menos recaudación para el Estado dentro del sistema tributario argentino.

⁶⁵ Los importes nominales fueron extraídos del sitio web de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Estadística Tributaria – Recaudación - Serie Anual 2003 a 2016 el 15/10/2017. <http://www.afip.gob.ar/estudios/>

Perspectivas del impuesto frente a la reciente normativa

El título II de la Ley 27.264 establece un tratamiento impositivo especial que beneficia a las micro, pequeñas y medianas empresas. La categorización de las mismas se hace según los términos del artículo 1 de la ley 25.300 y a la fecha en que se escriben estas páginas los importes máximos de facturación surgen de la Resolución General 103-E/2017.

Los principales beneficios impositivos reglamentados en esta norma son:

- Pago diferido del IVA a 90 días para micro y pequeñas empresas.
- Computo como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias del Impuesto Ley sobre Créditos y Débitos, del 100% en el caso de micro y pequeñas y del 50% para las medianas tramo I del sector industria.
- Exclusión del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Cada una de estas medidas viene a intentar corregir algunas de las situaciones más distorsivas, injustas y contradictorias que hoy en día pueden encontrarse en la legislación impositiva del país.

La posibilidad de diferir el ingreso del IVA hasta la fecha de vencimiento para presentar la declaración jurada del segundo mes inmediato siguiente de su vencimiento original resuelve el inconveniente financiero que deben enfrentar empresas que cobran sus ventas a plazo y en muchos casos debían ingresar el impuesto sin siquiera haberlo cobrado.

El impuesto al cheque fue creado, con carácter transitorio, como tantos otros, durante la crisis económica que atravesó el país en el año 2001, con el claro objetivo de conseguir aumentar la recaudación de una forma eficaz. A pesar del significativo aumento

que se fue registrando en los ingresos del fisco a lo largo de los años siguientes, y de las evidentes desventajas que tiene este gravamen – distorsión en los precios relativos, sobredimensionamiento del efecto del impuesto sobre el precio del bien, incentivo artificial a la integración vertical, problemas relacionados a la competitividad internacional - , este tributo fue siendo prorrogado hasta el día de hoy. Ya en el año 2011, reconocida doctrina proponía, entre otras medidas, el aumento del porcentaje del IDCB computable contra otros tributos. Para el caso de las pequeñas empresas sugerían permitir computar el 100%, tal como se ha llevado a la práctica con la sanción de la Ley 27.264.⁶⁶

En lo que respecta al IGMP, el mismo no les será aplicable a las MiPyME a partir de los ejercicios fiscales que inicien a partir del primero de enero de 2017.⁶⁷ Más aún, con la RG 4083 publicada el 30 de junio de 2017 se deroga el régimen de anticipos del IGMP.⁶⁸

De cualquier manera, la ley 27.260, en el Título V del Libro II, deroga el IGMP para los ejercicios que inician a partir del primero de enero de 2019⁶⁹. Así, el beneficio diferencial para las MiPyME queda reducido a dos años de exclusión del gravamen.

Basándose el criterio adoptado por la CSJN en los fallos Hermitage S.A. y Diario Perfil S.A., AFIP establece mediante la Instrucción General 2/2017⁷⁰ que el impuesto no será exigible cuando los balances contables arrojen pérdida y la declaración jurada de ganancias quebranto. En estos casos se tendrá por acreditado que la renta presumida por la ley no existió. De esta forma se ordena a allanarse o desistir de la acción en todos los juicios en trámite que contradigan el criterio del máximo tribunal en este sentido.

⁶⁶ Instituto Argentino de Análisis Fiscal. Argarañaz, Nadin y Mir, Andrés. Propuesta de Reformulación del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios, Córdoba, 2011.

⁶⁷ Ley 27.264. Artículo 5.

⁶⁸ RG 4083-E. B.O. 30/06/2017. Artículo 1: Déjase sin efecto el Título II “Régimen de Determinación de Anticipos” –Artículos 10 a 21- y el artículo 27, de la Resolución General N° 2.011, sus modificatorias y complementarias, el Artículo 2° de la Resolución General 3.881 y la Resolución General N° 2.856.

⁶⁹ Ley 27.260. Artículo 76.

⁷⁰ Instrucción General AFIP 2/2017. 18/05/2017.

Esta medida fue bien recibida por la doctrina que hace tiempo bregaba por la derogación del gravamen pero más aún por muchos contribuyentes, que hasta ese momento se encontraban en la encrucijada de pagar un tributo en un momento económico financiero difícil o encarar un arduo camino judicial. De más esta decir que para muchos de ellos la vía judicial resulta, al menos en la práctica, totalmente inaccesible.

Conclusión

Como se expuso en la introducción de este trabajo, el objetivo del mismo fue remarcar y analizar las razones que terminan haciendo inconstitucional la aplicación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta a los fideicomisos de construcción al costo y, más aun, inconveniente el mantenimiento de este tributo dentro del sistema tributario argentino. Podemos fundamentar este postulado argumentando que:

1. Desde los orígenes mismos del contrato la base del mismo es la confianza y no hay necesariamente una intención de lucro en los sujetos intervinientes
2. Se trata de un instrumento muy flexible que se ha adaptado perfectamente a los modernos modelos de negocios, y que por sus características ha sido utilizado extensamente en el sector inmobiliario
3. Fue regulado jurídicamente con el objetivo de promover la construcción de viviendas para reducir el déficit habitacional
4. El fideicomiso de construcción al costo por definición no genera ganancia para los fiduciantes-beneficiarios

5. Las normas impositivas nunca llegaron a conformar un marco legal que regulara completamente todos los aspectos de los negocios creados bajo la figura de los fideicomisos
6. La ley del IGMP incluye como sujetos pasivos a los fideicomisos en cuestión
7. Resulta difícil determinar con certeza la verdadera finalidad del legislador a la hora de promulgar la ley que creo dicho gravamen
8. La tendencia de las administraciones tributarias de América Latina es la utilización de la herramienta de la presunción como una opción para que el contribuyente simplifique la determinación de sus tributos y que los impuestos basados en la renta presunta han ido desapareciendo
9. Se ha construido un marco jurisprudencial que considera improcedente la aplicación del impuesto en los casos en los que no existe ganancia alguna y que el mismo viene desarrollándose
10. Existe una estrecha vinculación entre el IGMP y el impuesto a las ganancias
11. La incidencia de dicho tributo en la recaudación del Estado ha disminuido significativamente en los últimos años
12. A la luz de la reciente normativa tanto el PEN como los legisladores están restringiendo el ámbito de aplicación de este impuesto

Tanto la Instrucción General 2/2017 como la Ley 27.264 y la 27.260 anuncian la desaparición de un tributo que será más bien recordado por las controversias que generó y por la falta de sintonía con un sistema impositivo coherente. Sin lugar a dudas puede afirmarse que se trata de un gran avance en materia tributaria.

Permanecerá el historial de la jurisprudencia, doctrina y normativa del fisco para tener presentes las consecuencias de promulgar y reglamentar leyes sin dedicarle el estudio, análisis y debate que corresponde.

Bibliografía

- Ruiz, Julián: “Manual Tributario de Fideicomisos de Construcción”, Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2011.
- Lascala, Jorge Hugo: “Práctica del Fideicomiso”, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003.
- Saccone, Mario Augusto: “Manual de Derecho Tributario”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2005.
- Coto, Alberto P.: “Aspectos tributarios del fideicomiso”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2006.
- Jarach, Dino: “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Nuevo Mundo, Buenos Aires, 2007.
- Ganancia Mínima Presunta. El “Perfil” de un impuesto en peligro de extinción. Rapisarda, Mario J. Práctica y actualidad tributaria. Errepar. Mayo 2014. Tomo XXI.
- Instituto Argentino de Análisis Fiscal – Propuesta de Reformulación del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: “Los Sistemas Tributarios de América Latina. Breve repaso de la Legislación”, Serie Comparativa Nro. 1, Septiembre 2016.
- Fideicomiso. Sus aspectos jurídicos y tributarios. Osvaldo H. Soler, Enrique Carrica, Ernesto Nieto Blanc y Jose Moreno Gurrea, Buenos Aires, 2000.
- Código Civil y Comercial de la República Argentina
- Código Civil y Comercial de la Nación Comentado. Gustavo Caramelo, Sebastián Picasso, Marisa Herrera, 1º Ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Infojus, 2015.
- Código Civil de la República Argentina

- Constitución de la Nación Argentina
- Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, t.o. Ley 3456.
- Fideicomiso San Gabriel s/ apelación – Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. 10/12/2013.
- Fideicomiso San Gabriel c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. 07/04/2015.
- Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos s/ apelación Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. 03/04/2014
- Dóndero Hnos. y Cía. S.A.C.I.F.I. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala D. 24/02/2003.
- Autotransporte Benjamín Matienzo S.A. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza. Sala I. 11/07/2003.
- Hermitage S.A. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 15/06/2010.
- Fideicomiso San Marco c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo. CNACAF. 16/12/2014.
- Diario Perfil S.A. c/ AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva. CSJN. 11/02/2014.
- Georgalos Hnos. S.A.I.C.A. c/ PEN – MEyOySP s/ Ley 25.063 y otro s/ amparo-ley 16.968. CSJN. 20/02/2001.
- Ley 11.683. B.O. 12/01/1933.
- Ley 20.628. B.O. 31/12/1973.
- Ley 23.966. B.O. 20/08/1991.
- Ley 24.441. B.O. 16/01/1995.
- Ley 25.063. B.O. 30/12/1998.

- Ley 26.452. B.O. 16/12/2008.
- Ley 26.994. B.O. 19/12/2014.
- Ley 27.260. B.O. 22/07/2016.
- Ley 27.264. B.O. 01/08/2016.
- Ley 1606 del Estado Plurinacional de Bolivia.
- Administración Federal de Ingresos Públicos. Recaudación – Serie Anual (2003 a 2016).
- Instrucción General (AFIP) 2/2017.
- Decreto 1684/93. Poder Ejecutivo Nacional. B.O. 17/08/1993.
- Decreto 1533/98. Poder Ejecutivo Nacional. B.O. 28/01/1999.
- Cámara de Diputados de la Nación. Sesiones Ordinarias 1994. Orden del día N° 666.
- Decreto 1533/98. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Reglamentación del Título V de la Ley 25.063. 24/12/98.
- Informe 365/2011 Dirección Técnica y Jurídica - Administración Provincial de Impuestos.
- Resolución General AFIP 3.423. 31/12/2012.
- Resolución General AFIP 328/99. B.O. 08/01/1999 y 11/01/1999.
- Resolución General 4083-E. B.O. 30/06/2017.